

Régimen Especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español (Régimen especial Impatriados)

El apartado cinco de la Disposición final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, modificó el artículo 93 de la LIRPF ampliando el ámbito de aplicación del **Régimen Especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español (Régimen especial Impatriados)**, y la disposición final segunda de la citada Ley 28/2022, modificó la letra a) del artículo 14.1 del texto refundido de la LIRNR, **ampliando la exención a los rendimientos del trabajo en especie regulados en el artículo 42.3 de la LIRPF.**

Casi un año después, el Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, modificó los arts. 113 a 119 del Reglamento de IRPF aclarando algunos aspectos que estaban pendientes de desarrollo reglamentario, y con posterioridad, se publica la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el **modelo 151** de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y el **modelo 149** de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen.

A continuación, analizamos las especialidades de la aplicación de este régimen y las obligaciones de los pagadores de rentas a estos contribuyentes:

Especialidades del régimen:

La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en la Ley del IRNR, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

- a)** No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5 (contribuyentes), 6 (residencia en territorio español), 8 (individualización de rentas), 9 (responsables), 10 (representantes), 11 (domicilio fiscal) y 14 rentas exentas de la LIRNR.

No obstante, estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie a los que se refiere la letra a) del artículo 14.1 de la Ley del IRNR:

La disposición final segunda de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes modifica la letra a) del artículo 14.1 del texto refundido de la LIRNR, ampliando la exención a los rendimientos del trabajo en especie regulados en el artículo 42.3 de la LIRPF:

LIRNR Artículo 14. Rentas exentas.

1. Estarán exentas las siguientes rentas:

- a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 **y los rendimientos del trabajo en especie mencionados en el apartado 3 del artículo 42** de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, percibidas por personas físicas, así como las prestaciones por razón de necesidad reconocidas al amparo del Real Decreto 8/2008, de 11 de enero, por el que se regula la prestación por razón de necesidad a favor de los españoles residentes en el exterior y retornados.

(...)

LIRPF Artículo 42. Rentas en especie.

3. Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

- (...) f) En los términos que reglamentariamente se establezcan, la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas

a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

La exención prevista en el párrafo anterior será de 50.000 euros anuales en el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. En este supuesto, no será necesario que la oferta se realice en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, debiendo efectuarse la misma dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuir a la participación de los trabajadores en esta última. En el caso de que la entrega de acciones o participaciones sociales a que se refiere este párrafo derive del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones previamente concedidas a los trabajadores por la empresa emergente, los requisitos para la consideración como empresa emergente deberán cumplirse en el momento de la concesión de la opción.

- b) La totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.
- c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.
- d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) de la Ley del IRNR, y el resto de rentas.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

1.º A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable Euros	Tipo aplicable Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Escala aplicable a partir del 01.01.2023				Escala aplicable a partir del 01.01.2025			
Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje	Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	19	0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21	6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23	50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27	200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	28	300.000,00	71.880	En adelante	30

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por ciento.

Retenciones a profesionales: Sin perjuicio de lo dispuesto en Tratados y Convenios Internacionales, el porcentaje de retención a aplicar a un profesional no residente es el tipo de gravamen general, siempre que los rendimientos estén sujetos y no exentos al Impuesto y que el pagador tenga la consideración de obligado a retener:

Residentes UE, Islandia y Noruega	Liechtenstein	Resto de contribuyentes
-----------------------------------	---------------	-------------------------

19%

19%

24%

Podrán optar por la aplicación de este régimen los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España desde el año 2023, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

contribuyente principal

- a. No hayan sido residentes en España durante los **cinco** períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
- b. Su desplazamiento debe realizarse, en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia
1. De un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales;
 2. De la adquisición de la condición de administrador de una entidad;
- En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.**
3. **De la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora;**

RIRPF art 113.2. (...)

A estos efectos, se calificará como actividad emprendedora aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), en los términos establecidos en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, siendo necesario disponer de la autorización de residencia para actividad empresarial prevista en el artículo 69 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español. En el caso de ciudadanos de la Unión Europea y en el de aquellos extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia deberán disponer de un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), calificando tal actividad como emprendedora, el cual será solicitado por el contribuyente a ENISA, a través de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español. Este informe, de carácter preceptivo, será evacuado en el plazo de diez días hábiles desde que ENISA reciba la correspondiente solicitud.

4. **De la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40% de la totalidad de rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.**

RIRPF art 113.2. (...)

A estos efectos, se entenderá como profesionales altamente cualificados a aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia a que se refiere el citado artículo 71 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

Asimismo, se considerará que se llevan a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación cuando concorra alguno de los supuestos a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 72 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia prevista en el citado artículo 72 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

- c. No se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente, excepto en los supuestos 3 y 4 anteriores.

RIRPF art 119.3. (...)

- en el caso de rendimientos de actividades económicas solamente estarán sujetos a retención o ingresos a cuenta los rendimientos de actividades calificadas como profesionales.
- en el caso de rendimientos de actividades profesionales sujetas a retención o ingresos a cuenta, en las facturas emitidas durante la aplicación de este régimen fiscal especial deberá consignarse el tipo de retención aplicable.

Criterios recientes de la DGT:

CV1983-24 de 17.09.2024

Del escrito de consulta se desprende que el consultante adquiriría la condición de administrador de una sociedad de responsabilidad limitada que tendría por objeto social el propio de las sociedades holding. En este sentido, se establece que la sociedad holding de futura creación adquirirá participaciones que representarán, al menos, un 5% del capital social de otras sociedades y que, **en el caso de que el porcentaje de participación adquirido fuera inferior al 5%, en ningún caso estas participaciones representarán más del 50% de los activos de la sociedad de responsabilidad limitada. En principio, de los hechos descritos en la consulta podría considerarse que la sociedad holding de futura creación no tendría la consideración de entidad patrimonial**, si bien se trata de cuestiones de hecho que deberán ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponde, en todo caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

En definitiva, en el supuesto de que se cumpliera lo dispuesto en el artículo 5.2 de la LIS y la sociedad holding no tuviera la consideración de entidad patrimonial, **atendiendo a la composición de su balance, el consultante podría aplicar el régimen especial siempre y cuando adquiriera su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español debido a su nombramiento como administrador de la entidad holding** y, además, cumpliera los requisitos de las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF.

CV1953-24 de 17.09.2024

La consultante, casada, de nacionalidad británica y residente en Reino Unido está considerando fijar su residencia en España, junto con su cónyuge como patronos de una fundación sin ánimo de lucro, de nacionalidad española, de ámbito estatal y que se encuentra sujeta a las disposiciones de la Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía y será objeto de inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

De conformidad con las previsiones de los estatutos de la fundación española, la consultante y los restantes patronos podrían ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función. Asimismo, su cónyuge podría, ser designado director de la fundación. Ni la consultante, ni su cónyuge, prevén la realización de ninguna otra actividad en España.

- **Si la entidad pone a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éstos desarrollen sus funciones, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.**

- **Si la entidad reembolsa a los miembros de los órganos de gobierno los gastos en los que han incurrido para el adecuado ejercicio de su función y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo emplearlos, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención.**

CV2095-24 de 26.09.2024

En cuanto a la **posibilidad de acogerse al régimen especial regulado en el artículo 93 de la LIRPF por la condición de patrono y director general de una fundación española**, en la consulta vinculante V3283-17, de fecha 22 de diciembre de 2017 (sobre una consultante que planteaba desplazarse a territorio español "como consecuencia de la adquisición de la condición de patrona y Directora General de la fundación española, de interés general y de ámbito estatal. Como patrona, ejercería su cargo gratuitamente, sin perjuicio del derecho a ser reembolsada por los gastos debidamente justificados que le ocasione el ejercicio del cargo. **Por su condición de Directora General, el Patronato podría fijar una retribución adecuada a la consultante, así como a otros patronos, por los servicios distintos de los propios de patrono, previa autorización del Protectorado**"), este Centro directivo ha señalado que el desplazamiento por tal condición se encuentra incluido en el supuesto al que hace referencia el artículo 93.1.b).2º de la LIRPF (adquisición de la condición de administrador de una entidad), por lo que, siempre que se cumplieran los restantes requisitos, la consultante podría optar por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF.

CV2248-24 de 21.10.2024

El consultante, de nacionalidad argentina, comunicó, debido a un contrato de trabajo por cuenta ajena, su opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) le expidió certificado de haber ejercitado dicha opción, la cual abarca los períodos impositivos 2023 a 2028, salvo renuncia o exclusión.

Con fecha 18 de junio de 2024, previa solicitud, le fue concedida, por la oficina de extranjería correspondiente, la modificación del permiso de residencia para poder ejercer por cuenta propia. Debido a ello, el consultante se

plantea la baja como empleado de la empresa (circunstancia por la que se desplazó a España) y tramitar el alta como trabajador autónomo. En dicha actividad, el 100% de sus clientes serán empresas residentes en terceros países y la actividad será la de desarrollar software para dichas empresas.

Consulta: Si, en caso de que lleve a cabo la modificación expuesta, podrá seguir aplicando el régimen especial.

Respuesta de la DGT: (...) con la salvedad de los supuestos 3º. y 4.º de la letra b) del artículo 93.1 de la LIRPF, la obtención por parte del consultante de rendimientos de actividades económicas mediante establecimiento permanente situado en territorio español conllevaría su exclusión del régimen especial. Dicha exclusión surtiría efectos en el propio período impositivo del incumplimiento.

También podrán optar por la aplicación de este régimen especial:

Contribuyentes asociados	<p>Sus hijos menores de 25 años, o de cualquier edad en caso de discapacidad.</p> <p>El cónyuge del contribuyente. En el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de sus hijos.</p> <p>siempre que se cumplan las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Que se desplacen a territorio español con el contribuyente principal, anterior o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial. b. Que adquieran su residencia fiscal en España. c. Que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado relativo al contribuyente principal d. Que la suma de las bases liquidables, en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente principal.
--------------------------	---

El ejercicio de la opción deberá realizarse de forma individual por cada contribuyente, mediante la presentación del Modelo 149:

- a. En el caso del **contribuyente principal**, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen o, en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, en el documento justificativo de la fecha de inicio de la actividad.

En la comunicación correspondiente al contribuyente principal, se hará constar, la identificación del contribuyente, incluyendo su número de identificación fiscal y su nacionalidad, así como, en su caso, la del empleador del trabajador, la de la entidad correspondiente al administrador, la empresa emergente en la que presta servicios el profesional o la entidad donde se lleven a cabo las actividades de formación, investigación, desarrollo o innovación, la fecha de entrada en territorio español y la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

En la modificación del RIRPF se ha incluido una relación exhaustiva de la documentación a presentar en cada uno de los supuestos de desplazamiento.
- b. En el caso de los **contribuyentes asociados**, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de su entrada en territorio español o en el plazo previsto para el contribuyente principal si fuera mayor.

Se adjuntará la documentación acreditativa de la vinculación del contribuyente asociado con el contribuyente principal.

La Administración tributaria expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de 10 días hábiles siguientes a la presentación del modelo 149, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación del Régimen especial de Impatriados. Este documento servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente, para lo cual entregará al pagador un ejemplar del documento.

Entre el 1 y el 31 de enero de 2025, los pagadores de rentas a los contribuyentes que hayan ejercido la opción por la aplicación de este régimen especial deberán presentar la declaración informativa **Modelo 296** - Resumen anual. Retenciones e ingresos a cuenta del IRNR (sin establecimiento permanente), cuyos ingresos habrán realizado periódicamente (trimestral o mensualmente, según se trate o no de grandes empresas) mediante la presentación del **Modelo 216**. Estos modelos han sido modificados por la Orden HAC/56/2024 de 25 de enero, y, por la Orden HAC/646/2024, de 25 de junio. En particular, en relación con las rentas exentas obtenidas por contribuyentes que hayan optado por la aplicación del Régimen Especial de Impatriados, se han introducido en el modelo 296 las siguientes modificaciones:

En el caso de pago de rentas sujetas a retención, se debía identificar con las subclaves 07 y 13

07. El perceptor es un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, a que se refiere el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

13. El perceptor es un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español a que se refiere el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuados de gravamen (artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Se introducen dos nuevas claves para informar de los rendimientos exentos del artículo 42.3 de la LIRPF, en particular si

14. El perceptor es un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español a que se refiere el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo en especie exentos mencionados en el artículo 42.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

15. Rendimientos del trabajo en especie exentos mencionados en el artículo 42.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Anexos I: [Modificaciones artículo 93 LIRPF y 113 y ss RIRPF](#)

Anexo II: [Modificaciones Modelos 216 y 296](#)